

IAS 14/SFAS 131 – Basis für eine Dynamische Segmentgestützte Konzernsteuerung

*Von Dr. Wilhelm Dauner, Friedrich Dauner, Mathias Lörcher und
Prof. Dr. Barbara Dauner-Lieb*

Die Segmentberichterstattung nach IAS 14/SFAS 131 wird im Konzernabschluss als wesentlicher Bestandteil der externen Rechnungslegung betrachtet. Ein Missverständnis wäre es allerdings, in dem IAS Standard nur Vorschriften für das externe Rechnungswesen zu sehen. Vor dem Hintergrund einer diversifizierten, auch multinationalen Unternehmenstätigkeit kann eine effektive Konzernführung nur über einfache und schnelle Informations- und Steuerungsinstrumente erfolgen. Die mit dem Ansatz der „Input-Output-Simulation“ verwirklichte „Segment bottom-up Konzernsteuerung“ erfüllt diese Forderung. In einem neuartigen „Geschäftsmodell“ entsteht eine unbehinderte, periodenübergreifende, stets aktuelle Übersicht über den Ist- und Plan-Zustand aller operativen Teileinheiten des Konzerns, die für die Steuerungszwecke gebildet sind. Automatisch werden diese zu vollwertigen Ist- und Plan-Abschlüssen des operativen Geschäfts zusammengefasst und plan-konsolidiert. Die Infrastruktur des „Modells“ erlaubt darüber hinaus, durch freie Eingabe von nicht operativen Plan-Größen das operative Geschäft zu einem in sich stimmigen Plan-Konzernabschluss zu erweitern und finanziell einzukleiden.

1. Konsolidierter Konzernabschluss und Segmentberichterstattung

„Ein Konzern ist der Unternehmenszusammenschluss rechtlich selbständiger Unternehmen unter wirtschaftlich einheitlicher Leitung.“ So lautet die klare, schlichte Konzerndefinition im „Lexikon des Rechnungswesens“¹. In einem „Unternehmenszusammenschluss“ hat die Konzernleitung eine Vielzahl von rechtlich selbständigen Unternehmen zu überblicken, mit Zielvorgaben zu versehen und die Einhaltung der Zielvorgaben zu kontrollieren. Der Erfolg des Konzerns schlägt sich in einem die Ergebnisse der Einzelunternehmen zusammenfassenden „konsolidierten“ Konzernabschluss nieder. Dieser erlaubt zwar eine Gewinn- und Verlust-, Bilanz-, und Kapitalflussanalyse des Konzerns als Ganzes. Die „umfassende Unternehmensrechnung“² des Konzernabschlusses hat jedoch gravierende Mängel. Sie enthält nur „wenig aussagefähige Daten“³ und beschreibt überdies nur die Vergangenheit. Für eine vorausschauende Steuerung des Konzerns im Rahmen eines vielschichtigen Konzernaufbaus ist daher der konsolidierte Konzernabschluss kaum geeignet.

„In jeder guten Organisation muss die Gesamtheit aller Führungsaufgaben in kleine Pakete aufgebrochen und aufgeteilt werden“, fordert der Präsident einer von der deutschen Industrie getragenen europäischen Managementschule.⁴ Für die Verantwortlichen an der Spitze eines Konzerns, die CEO, CFO und CIO, dürfte diese Forderung eine Binsenwahrheit sein. Aber wie sind die geforderten Pakete zu definieren? Wie ist die mühsam erreichte Konsolidierung des Konzernabschlusses wieder aufzubrechen und in überschaubar zusammengestellte Pakete aufzuteilen? Müssen diese Pakete noch legalen Abrechnungsstrukturen folgen, oder müssen sie nicht vielmehr abstrakt „vernünftig“ konstruiert werden? Wie sollen derartige Pakete auch ohne legale Strukturen in den Zusammenhängen eines in sich stimmigen Rechnungswesens geplant und geführt werden? Wie sollen die Planabschlüsse der abstrakt konstruierten Pakete letztlich wieder zu einem Plan-Konzernabschluss zusammengefasst und in sich stimmig konsolidiert werden?

Für das moderne Konzern-Controlling in einem diversifizierten und international tätigen Großunternehmen stellt sich damit die Frage nach Ansätzen für eine „ergebnisorientierte Steuerung des Konzerns durch Planung, Kontrolle und Information“⁵. Kann das Konzern-Controlling sich vielleicht auf Definitionen und Vorschriften des international vorgeschriebenen Rechnungswesens (IFRS/IAS) stützen, das weitergehende Vorschriften als nur den konsolidierten Konzernabschluss kennt? Die Frage stellen heißt sie bejahen. Dass hier für das Controlling ein bisher nicht ausreichend genutztes Potential vorhanden sein muss, prognostiziert der Saarbrücker Konzernrechnungswesensspezialist Küting: „Es ist davon auszugehen, dass auch das Controlling nachhaltig verändert werden wird. Immer mehr Unternehmen verwenden im Rahmen ihrer Steuerungsrechnung das Zahlenwerk der internationalen Rechnungslegung.“⁶ So kann auch bei Diskussionen mit den zentralen Controlling Abteilungen quer durch die Konzerne festgestellt werden, dass die Arbeitsansätze des Strategischen Controllings in der von Küting angemahnten Anlehnung an das Zahlenwerk der internationalen Rechnungslegung noch durchaus Nachholbedarf haben. Nicht zuletzt gilt dies für die nach IAS 14 vorgeschriebene Segmentberichterstattung, die sich als Fundament für ein softwaregestütztes Konzernsteuerungssystem erweisen könnte.

2. Vorbemerkungen zur Segmentberichterstattung nach IAS

Die Segmentberichterstattung wird im Konzernabschluss als wesentlicher Bestandteil der externen Rechnungslegung betrachtet. Sie ist daher in den internationalen Rechnungslegungsvorschriften fester Bestandteil des Financial Statement (IAS 14, SFAS 131). „Die Zielsetzung dieses Standards besteht darin, Grundsätze zur Darstellung von Finanzinformationen nach Segmenten – Informationen über die unterschiedlichen Arten von Produkten und Dienstleistungen, die ein Unternehmen produ-

ziert und anbietet, und die unterschiedlichen geographischen Regionen, in denen es Geschäfte tätig – aufzustellen, um den Abschlussadressaten zu helfen:

- (a) die bisherige Ertragskraft des Unternehmens besser zu verstehen;
- (b) die Risiken und Erträge des Unternehmens besser einzuschätzen; und
- (c) das gesamte Unternehmen sachgerechter beurteilen zu können.“⁷

Es wäre allerdings ein Missverständnis, dem manche Controller unterliegen könnten, in einem IAS Standard nur Vorschriften für das externe Rechnungswesen zu sehen. IAS 14 will auch Hilfestellung für die interne Steuerung des Unternehmens geben: „Die Geschäftssegmente und die geographischen Segmente für externe Darstellungszwecke sind die organisatorischen Einheiten, für die Informationen an das Geschäftsführungs- und/oder Aufsichtsorgan und an den Vorsitzenden des Geschäftsführungsorgans zu dem Zweck berichtet werden, um die Ertragskraft der Einheiten in der Vergangenheit zu bestimmen und die Entscheidungen über die zukünftige Verteilung der Ressourcen zu fällen.“⁸

Die Prinzipien und Methoden, nach denen ein konsolidierter Konzernabschluss in Segmente zu zerlegen ist, sind in IAS 14/SFAS 131 detailliert und präzise beschrieben. International vorherrschend ist der *disaggregation approach*: „Die Konzeption der Segmentbilanzierung beruht auf einer Umkehrung der Konsolidierungstheorie“⁹. Die Segmente werden dabei durch die rechnerische Aufspaltung (*disaggregation*) der konsolidierten (aggregierten) Größen des Konzernabschlusses gebildet. Die Aufspaltung ist nach dem Prinzip des *management approach* vorzunehmen. Mit anderen Worten: Die interne Organisationsstruktur und das interne Berichtssystem bestimmen die Zusammensetzung der Segmente, die im Übrigen eindeutig voneinander abzugrenzen sind. Auch ohne auf die weiteren umfangreichen Vorschriften von IAS 14 hier einzugehen, kann festgestellt werden, dass schon die Verknüpfung der beiden sich ergänzenden Aufspaltungs-Prinzipien *disaggregation approach* und *management approach* eine solide Basis für die Konstruktion aussagefähiger - auch für eine vorausschauende Planung geeigneter - Segmente sicherstellen. „Für interne Zwecke ist eine einzelfallbezogene, an den Besonderheiten der Unternehmung orientierte Lösung“¹⁰ angemessen. Demgegenüber ist extern „zur Verbesserung der zwischenbetrieblichen Vergleichbarkeit eine Reduzierung der individuellen Segmentabrechnungen auf allgemein anerkannte Segmentierungsgrundsätze“¹¹ erforderlich. Auch diese kann von Konzern zu Konzern variieren.

3. Ansatz für ein Softwaregestütztes Strategisches Controlling

Die Segmente der Segmentberichterstattung sind abstrakt (ohne Bezug zu den Rechnungslegungen der Einzelunternehmen), logisch, „vernünftig“¹² definiert. Sie

werden nur mit wenigen Zahlenwerten beschrieben. Fest vorgeschrieben sind Segmentaußenumsatz, Segmenttransferumsatz, Segmentergebnis, Segmentvermögen und Segmentinvestitionen (Sachanlagen und immaterielle Vermögenswerte), Segmentabschreibungen, Anteilsgewinn an einem mit „equity“ bilanzierten Unternehmen, Segmentschulden (umstritten).¹³

Schon die wenigen extern geforderten Segmentgrößen, die quer über Konzern-Einzelunternehmen und Länder verlaufen können, reichen für ein „Softwaregestütztes Strategisches Controlling“ vollkommen aus. Die Praxis des schon vor Jahren entwickelten Ansatzes der „Input-Output-Simulation von Unternehmensprozessen“¹⁴ (auch „Simulative dynamische Rechnungslegung“¹⁵) leistet genau dies. Aus unverknüpften Ist-Segment-Eingaben erzeugt dieser Softwareansatz einwandfreie Ist-Segment-Geschäftsabschlüsse. Aus den Ist-Segment-Abschlüssen können vollständige Plan-Segment-Abschlüsse beliebig über ein oder mehrere Jahre simuliert werden. Mit anderen Worten: Aus wenigen Segmentgrößen werden in sich stimmige Ist- und Plan-Segment-Geschäftsabschlüsse mit Gewinn- und Verlustrechnung, Bilanz und Kapitalflussrechnung und beliebig abgeleiteten Kennzahlen.

Die Ist- und Plangeschäftsabschlüsse der einzelnen Segmente können mit demselben Ansatz der Input-Output-Simulation zu Ist- bzw. Plan-Konzernabschlüssen zusammengesetzt werden. Da die Definitionen für die Segmentberichterstattung bereits im berichtspflichtigen Segmentreporting der Konzernabschlüsse eingehalten werden müssen, sind sie in einer „Segment bottom-up Konzernsteuerung“ automatisch integriert. Der Anwender braucht sich darum nicht zu kümmern.

Zusammengefasst lässt sich sagen: Der Ansatz der Input-Output-Simulation kann als Kern für eine Konzern-Segment-Planung seine herausragende Eigenständigkeit gegenüber allen traditionellen Softwareansätzen zum Einsatz bringen. Das Zusammenspiel von bereits vorgeschriebenem Ist-Segment-Reporting mit den darauf basierenden Simulationen der Plan-Segmente sowie die Konsolidierung der Plan-Segmente zum Plan-Operativen-Geschäft des Konzerns wird durch die immanenten (einzigartigen) Eigenschaften der Software problem- und praktisch zeitlos ermöglicht.

4. Strategisches Controlling und Segment bottom-up Konzernsteuerung

Als Folge der Verbreitung des Gedankens des Shareholder Value sind beim Strategischen Controlling wertorientierte Planungsansätze verstärkt in den Vordergrund getreten. „Bei diesen handelt es sich um Konzepte und Methoden, die auf Cash-Flow-Basis periodenübergreifend eine Wertbestimmung von Unternehmen, strategischen Geschäftseinheiten usw. beabsichtigen.“¹⁶ Die Wertbestimmung kann am operativen Gewinn vor Abschreibungen, Zinsen und Steuern (EBITDA) ansetzen. Sie

kann aber auch zusätzlich zu dieser Kennzahl den entsprechenden Kapitaleinsatz berücksichtigen. Dies führt zum Economic Value Added (EVA). Neben den Ergebnisgrößen müssen in diesem Fall für jede Geschäftseinheit auch Bilanzgrößen zur Verfügung gestellt werden.

Zum Konzept der wertorientierten Steuerung eines Konzerns gehören aber nicht nur Ist-Größen, sondern auch Plan-Größen und dies möglichst für mehrere Planjahre. Dabei ist ein anderes (als das übliche) Verständnis von „Planen“ erforderlich. Nicht der Controller „plant“, sondern der jeweils operativ Verantwortliche „denkt“. „Strategisches Planen verdirbt oft strategisches Denken, indem es die Manager veranlasst, reale Vision mit der Manipulation von Zahlen zu vermischen.“¹⁷ Da sich das Denken der operativ verantwortlichen Manager ständig den wirtschaftlichen Umweltveränderungen (Wettbewerb, Konjunktur, Zuliefermarkt, Arbeitsmarkt etc.) in den Ländern, in denen das Segment (oder Teilsegment) präsent ist, anzupassen hat, müssen auch die Größen, in denen sich das Denken konkretisiert, ständig, praktisch zeitlos, veränderbar sein. In einer Konzernsteuerung bedeutet dies für den Controller die Ansätze und (Software-) Instrumente bereitzustellen, die es erlauben das strategische „Denken“ der jeweils verantwortlich steuernden Manager in „harte Daten“¹⁸ systematisierter, ständig sich ändernder Periodenabschlüsse mit Umsatz, Kosten, operativem Ertrag, Investitionen, Vermögen, Kapitalflussrechnung und mit allen gewünschten Steuerungs-Kennzahlen zu formulieren.

Zum Konzept einer wertorientierten Steuerung gehört weiterhin eine vielschichtige und dennoch überschaubare, „optische“, stets aktuelle Präsenz aller im Konzern vorhandenen Ist- und Plan-Daten. Dies gilt zunächst für die nach dem management approach gebildeten berichtspflichtigen operativen Segmente (auch „Strategische Divisionen“¹⁹). Eine „tiefer“ gehende wertorientierte Steuerung setzt allerdings voraus, dass der Gesamtkonzern in viele, die berichtspflichtigen Segmente unterstützende Teile „zergliedert“²⁰ wird. „Die Teile können Legaleinheiten, aber auch virtuelle Teile sein, die entsprechend dem Steuerungskonzept definiert werden, für die jeweils der EVA ermittelt wird. Die operativ Verantwortlichen haben hierdurch die Möglichkeit, ihr Geschäft kapitalrenditeorientiert zu steuern“.²¹

Die Plan-Abschlüsse der Segmente (auch Teilsegmente etc.) sind kontinuierlich, „bottom-up“ weiterzuleiten, dort vergleichend darzustellen und zu einer Gesamt-Rechnungslegung des Operativen Geschäfts des Konzerns zusammenzufassen (plankonsolidieren). Das geplante Operative Geschäft des Konzerns kann durch die simulative Eingabe von nicht operativen Plan-Größen, wie Gezeichnetes Kapital, Rückstellungen, Steuern, Plan-Zinssätze Aktiva und Passiva, Finanzausgaben und

Ausschüttung zu einem „konstruierten“ in sich stimmigen, Plan-Konzernabschluss erweitert und finanziell eingekleidet werden.

5. Zielgruppe für eine „Segment bottom-up Konzernsteuerung“

Die „Softwaregestützte Segment bottom-up Konzernsteuerung“ richtet sich als vollkommen neues betriebswirtschaftliches Steuerungsinstrument an das Topmanagement von vielschichtigen, in der Regel global produzierenden Konzernunternehmen, aber auch an mittelständische Unternehmen, die sich in Organisation und internationaler Diversifizierung konzernähnlichen Strukturen annähern. Sie kann auch als softwaregestütztes „Führungsmodell“ eines Konzerns beschrieben werden, das die Dokumentierung, Auswertung, den „bottom-up“ Transfer und die automatisch zusammenfassende Konsolidierung der individuellen Planungen der nach dem management approach gebildeten Segmente (oder weiterer Teileinheiten) organisiert.

Unbestreitbar ist, dass vor dem Hintergrund einer diversifizierten und multinationalen Unternehmenstätigkeit eine effektive Konzernführung nur über einfache und schnelle Informations- und Steuerungsinstrumente erfolgen kann. Die mit dem Ansatz der Input-Output-Simulation verwirklichte „Segment bottom-up Konzernsteuerung“ erfüllt diese Forderungen. Sie ist keinesfalls nur Software mit einer neuen tollen Technik. Sie ist vielmehr ein in sich geschlossenes neuartiges Geschäftsmodell²², ein periodenübergreifendes, extrem flexibles „Infrastruktur-Gehäuse“ für die Ist- und Plan-Positionierung aller Größen einer international geforderten Rechnungslegung. Es verschafft eine unbehinderte, stets aktuelle Übersicht über den Ist- und Plan-Zustand aller operativen Teileinheiten des Konzerns, die für die Steuerungszwecke gebildet sind. Es konsolidiert automatisch die Ist- und Plan-Rechnungslegungen der operativen Teileinheiten zum Ist- und Plan-Operativen Geschäft. Ein extrem einfach zu handhabendes, gegenüber konventionellen Softwareansätzen im Investitionsaufwand und im Betrieb ungewöhnlich kostengünstiges Steuerungsinstrument ermöglicht einen beliebig vielschichtig organisierten Konzern virtuell zu führen.

ANMERKUNGEN

-
- ¹ Busse von Colbe/Pellens (Hrsg.), Lexikon des Rechnungswesen, 4. Auflage, S. 419
 - ² Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 635
 - ³ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 635
 - ⁴ Derek Abell, FAZ v. 4.4.2005
 - ⁵ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 169
 - ⁶ Küting, „Einladung zu Praktiker-Seminaren zur Konzernrechnungslegung“ 2005
 - ⁷ Amtsblatt der Europäischen Union vom 13.10.2003, IAS 14 (Überarbeitet 1997), L 261/90
 - ⁸ IAS 14 (Anm. 7), L 261/96, § 31
 - ⁹ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 636
 - ¹⁰ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 635
 - ¹¹ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 635
 - ¹² IAS 14 (Anm. 7), L 261/88, 93, 94, 95, § 16, 17, 19

-
- ¹³ IAS 14 (Anm. 7), L 261/93, 94, 95, § 16, 17, 19
- ¹⁴ grundlegend Dauner/Dauner-Lieb, Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, BFuP 2/1996, S. 233-251 „Das Konzept der Input-Output-Simulation beruht auf der These, dass die mathematische Grundstruktur eines linearen Gleichungssystems Grundlage der Doppelten Buchhaltung ist und diese ersetzen kann. Sie wurde mit Hilfe eines Computer-Algorithmusses gewonnen und verifiziert, der von vornherein die (Kapital-) Finanzflussrechnung mit Anfangs- und Schlussbilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung linear-algebraisch verknüpft. Der planenden Unternehmensführung eröffnen sich damit völlig neue Perspektiven: Die Entwicklung eines jeden Unternehmens – ob Einzelunternehmen oder globaler Konzern – kann in einem künstlichen „Business-Kosmos“ in Varianten vorgedacht und in ihrer jeweiligen Auswirkung auf Gewinn und Verlust, Cash-Flow, Produktivitäts-, Rentabilitäts- und Finanzentwicklung über beliebig viele Perioden bilanzwahr dargestellt werden.“
- ¹⁵ Dauner/Dauner-Lieb, in Knowledge Management und Business Intelligence, Hrsg. Uwe Hannig, 2002, S. 319-334 „Simulationen spielen für komplexe zukunftsorientierte Entscheidungen eine immer zentralere Rolle. Eine wirklich effektive, wertorientierte Unternehmenssteuerung erscheint ohne die Simulation künftiger Unternehmensprozesse nicht möglich. Benötigt wird ein in die Zukunft gerichtetes Rechenwerk. Die Simulative dynamische Rechnungslegung erfüllt diese Anforderung.“; siehe auch schon Dauner/Dauner-Lieb „Vorausschauende Kapitalflussrechnung als Ansatzpunkt einer Top-down-Planung“, Bilanzbuchhalter BiBu 9/1994, S. 193ff; Dauner/Dauner-Lieb, „Die Input-Output-Simulation - Anwendungsmöglichkeiten im Rahmen einer <Top-down>-Planung am Beispiel der ABH AG und des ABH Konzerns“, Bilanzbuchhalter BiBu 7/1995, S. 152ff. und Dauner/Dauner-Lieb, „Prospektive Kapitalflussrechnung – ein Schlüssel zu Bilanzanalyse und Simulativer Unternehmensführung“, Deutsches Steuerrecht, DStR 39/96, S. 1541ff. und DStR 40/96 S. 1578ff.
- ¹⁶ Busse von Colbe/Pellens (Anm. 1), S. 434
- ¹⁷ Henry Mintzberg, The Fall and Rise of Strategic Planning, Harvard Business Review, January-February 1994, S. 107. "Indeed strategic planning often spoils strategic thinking, causing managers to confuse real vision with the manipulation of numbers."
- ¹⁸ Henry Mintzberg (Anm. 17), S. 108. „Controller should supply the formal analyses or hard data that strategic thinking requires, as long as they do it to broaden the consideration of issues rather than to discover the right answer. They should act as catalysts who support strategy making by aiding and encouraging managers to think strategically.“
- ¹⁹ Geschäftsbericht der Deutschen Telekom 2003, S. 168
- ²⁰ Karl-Gerhard Eick, Eva setzt den Maßstab für Wertsteigerung, Handelsblatt v. 20./21./22.5.2005, S. 14
- ²¹ Karl-Gerhard Eick (Anm. 20)
- ²² „Anwender vermissen Geschäftsmodelle. Kein Unternehmen kauft neue Software um ihrer selbst willen oder weil die neue Technik so toll ist. Der wirtschaftliche Nutzen muss eben so klar werden.“ („SAP ist zu technologielaastig“, Bericht vom Anwenderkongress, FAZ v. 28.9.2004)

AUTOREN

Dr. rer. pol. Dipl.-Ing. **Wilhelm Dauner**, ASRAP Software GmbH, studierte u.a. am MIT in Boston und war lange Jahre in leitenden Funktionen bei mehreren Unternehmen tätig; u.a. Aufbau und Führung einer weltweiten Verkaufsorganisation sowie Mitglied und Vorsitzender in mehreren Aufsichtsräten und Beiräten in Europa, USA und Korea.

Ass. jur. **Friedrich Dauner** und Dipl. Wi.-Ing. **Mathias Lörcher** sind Geschäftsführer der ASRAP Software GmbH, Bergisch Gladbach (Internet: <http://www.asrap.com>) und nebenberufliche Lehrbeauftragte an verschiedenen Fachhochschulen.

Prof. Dr. Barbara Dauner-Lieb ist Inhaberin des Lehrstuhls für Bürgerliches Recht, Handels- und Gesellschaftsrecht sowie Arbeitsrecht der Universität zu Köln. U.a. ist sie Gutachterin des Europäischen Parlaments zum Übernahmerecht sowie Prorektorin für Internationales und Öffentlichkeitsarbeit an der Universität zu Köln.

Weitere Informationen: <http://www.asrap.com>